

고객과의 계약에 의한 수익

2011 2nd EXPOSURE DRAFT

Revenue from Contracts with Customers

한국회계기준원 홍현선 연구원

2011. 12. 23.

목 차

I. 공개초안의 배경

II. 주요 내용

목 차

I. 공개초안의 배경

II. 주요 내용

1. 개정 공개초안 발행 이유

IASB와 FASB의 Joint Project

두 위원회가 각 기준서에 대해 개선 필요성 공감

IFRS의 문제점

현재 수익인식과 관련하여 IAS 18 '수익'과 IAS 11 '건설계약' 두 가지 기준이 있음에도 불구하고, 세부사항에 대한 지침부족으로 이해하고 적용하기 어려움

US GAAP의 문제점

특별한 산업 또는 거래별 각각 방대한 수익인식 개념과 요건으로 구성되어 경제적으로 유사한 거래에 대해 다르게 회계처리 할 수 있음

1. 개정 공개초안 발행 이유, 계속

ED 목적

- 현행 수익 요구사항의 비일관성 및 단점 제거
- 수익에 대한 확고한 개념체계 제공
- 수익인식 실무의 비교가능성 증대
- 공시 규정 개선으로 보다 유용한 정보 제공
- 요구사항을 줄임으로써 재무제표 작성 단순화

2011 2nd ED 발표까지의 경과

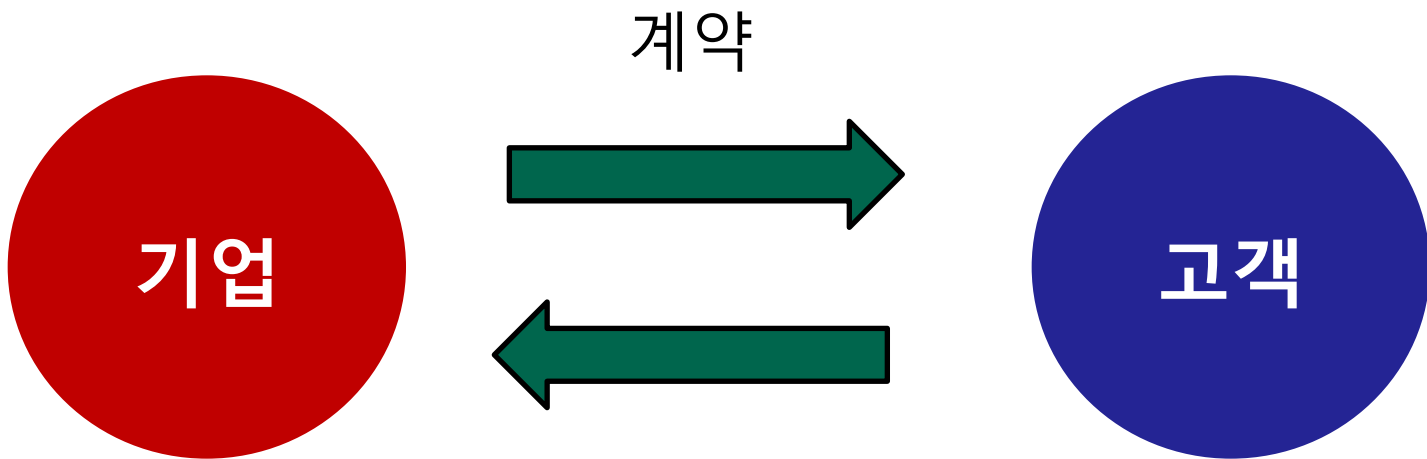
- 2008. 12. 토론서 발표 (IASB와 FASB)
 - 2010. 6. 1차 공개초안 발표
 - 2011. 11. 2차 공개초안 발표
-
- ✓ 공개초안에 대한 의견제출기한 : 2012년 3월 13일
 - ✓ 최종 제정안 발표 : 2012년 하반기 예정

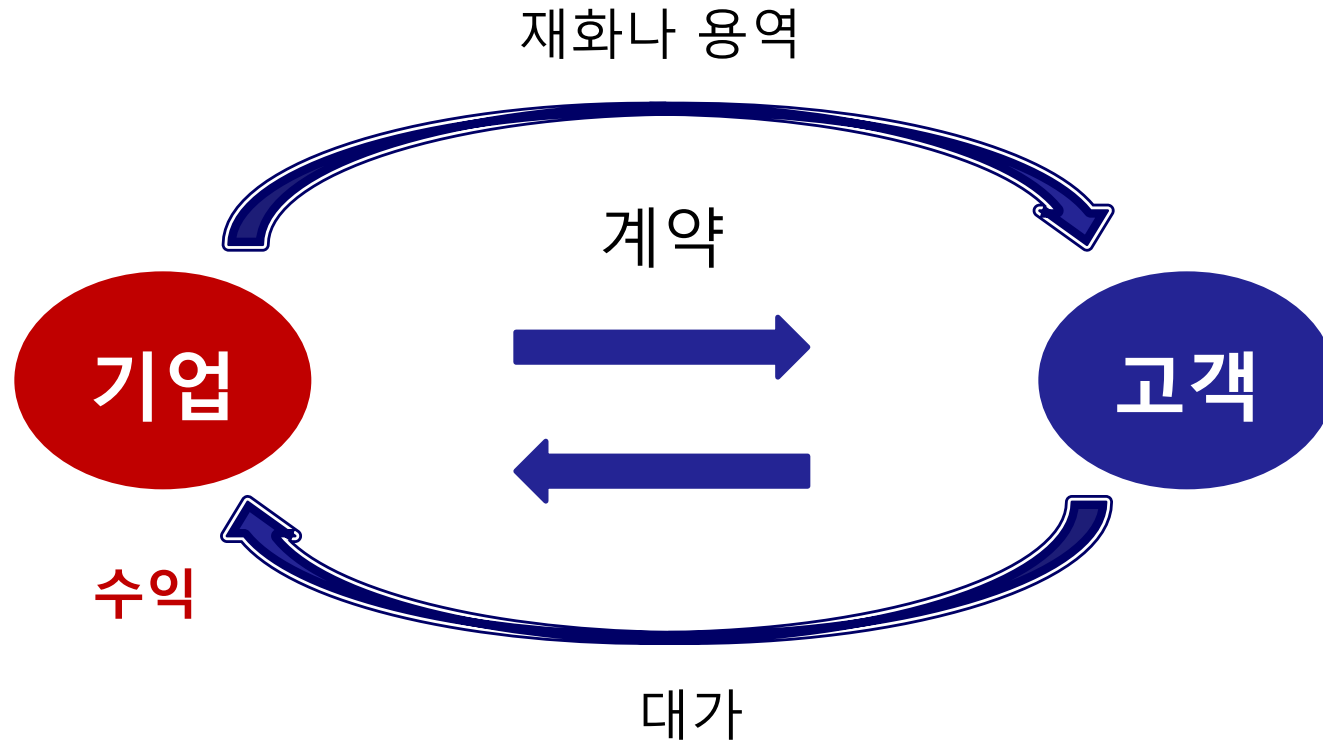
목 차

I. 공개초안의 배경

II. 주요 내용

수익





- 고객에게 약속한 재화나 용역의 교환으로 기업이 받을 권리가 있을 것으로 예상하는 대가를 반영하여, 그 금액이 재화나 용역의 이전을 나타낼 수 있도록 수익으로 인식할 것을 요구

수익인식의 5단계

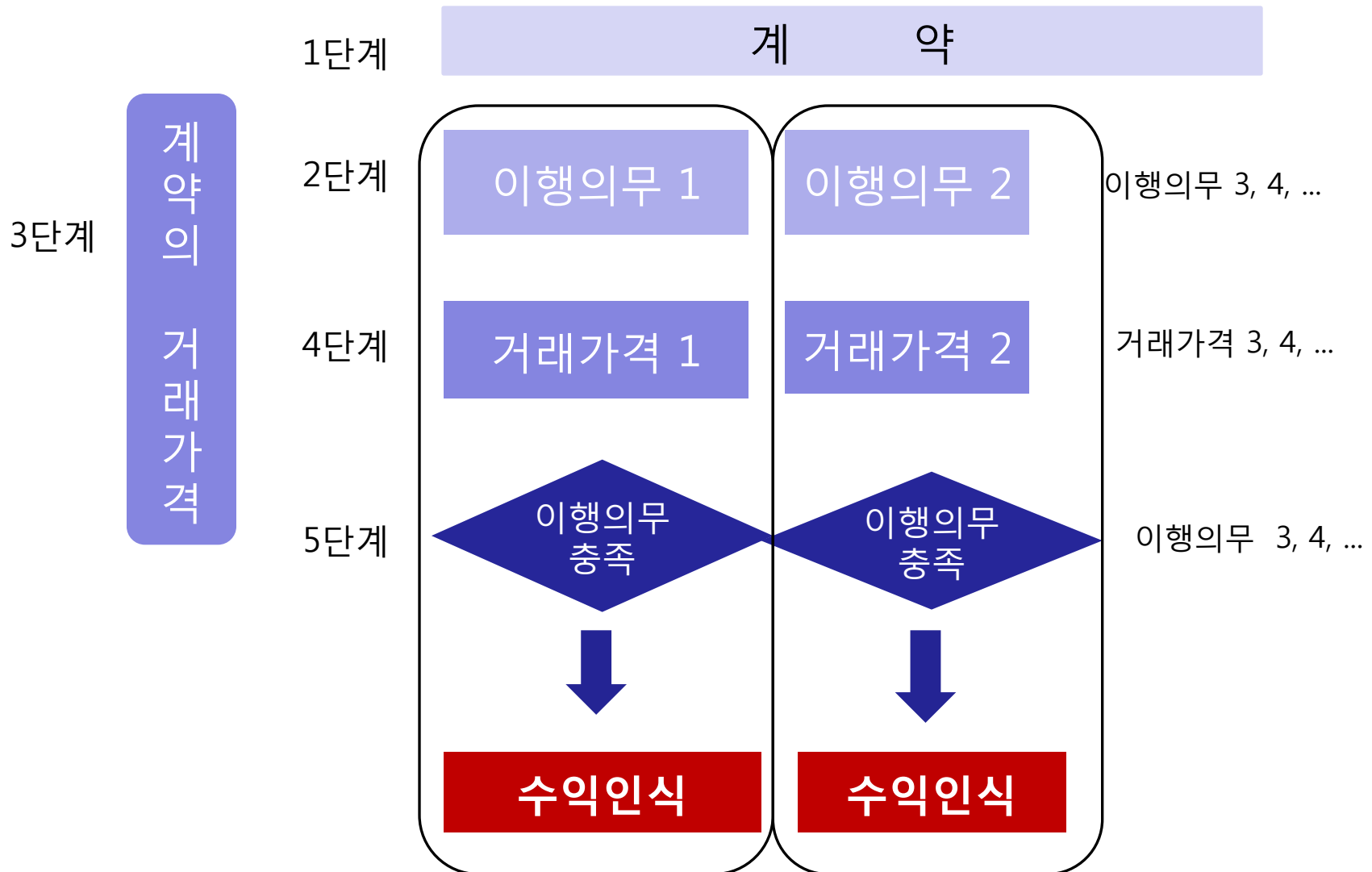
제1단계 : 계약 식별

제2단계 : 이행의무 식별

제3단계 : 거래가격 결정

제4단계 : 각각의 이행의무에 거래가격 배분

제5단계 : 이행의무 충족시 수익 인식



수익 인식 시기 및 금액의 차이

- 현행의 기준은 일반적으로 각 '계약별' 또는 '거래별'로 적용하도록 되어있으며 계약에서 이행의무를 분할하는 과정을 따로 명시하지 않음
- 2차 ED에는 계약을 식별하고 계약의 하부단계에서 이행의무의 분할을 다루고 있음

계약이란?

강제할 수 있는 권리나 의무를 발생시키는 둘 또는 그 이상의 당사자들간의 약정

계약이 후속적으로 변경될 경우 별도의 계약?

기존 계약과 구별되는 재화 용역 & 특별 계약 상황 (가격 조정)

<사례> 3년간 용역 제공 계약 체결: 매년초 CU100,000 지급

2년 말에 계약 변경: 3년째 지급액 CU80,000

그 이후 3년 동안 총 CU200,00 지급

기업의 수익인식: 1년차-2년차 각 CU100,000

3년차-6년차 각 CU70,000 $(=(80,000+200,000)/4년)$

이행의무

계약상 고객에게 재화나 용역을 이전하기 위한 고객과의 약속

이행의무의 식별

복수의 재화나 용역 공급시 - 재화나 용역이 각각 구별될 경우에만 별도의 이행의무로 회계처리

재화나 용역의 묶음 (bundle)

<사례> 병원의 설계 및 건설

병원 설계, 토지매입, 배관 설계 및 공사, 관리 등의 용역업무 및 건설을 수행
관련된 용역들이 서로 밀접하게 연관되어 있으며 통합된 형태로 고객에게 제공

➡ 하나의 이행의무로 회계처리

거래가격(transaction price)

기업이 고객에게 약속된 재화나 용역을 이전하는 것의 교환으로 받을 권리가 있을 것으로 예상하는 대가(제3자를 대신해서 회수하는 금액 제외)

거래가격 결정시 고려요소	
2010 1차 ED	2011 2차 ED
1. 회수가능성 2. 화폐의 시간가치 3. 비현금대가 4. 고객에게 지불해야할 대가	1. [삭제] 2. 화폐의 시간가치 3. 비현금대가 4. 고객에게 지불해야할 대가 5. 변동가능한 대가

* 현행 IFRS에서는 거래가격에 대한 명시적 규정 없음

제3단계 : 거래가격의 결정, 계속

변동가능한 대가

	예상결과	발생가능성	가중평균
1	100	20%	20
2	150	70%	105
3	200	10%	20
합계		100%	145

변동가능한 대가의 추정			
2010 1차 ED		2011 2차 ED	
1. 기대값	[145]	1. 기대값	[145]
		2. 가장 가능성이 높은 금액	[150]

독립판매가격

기업이 재화나 용역을 별도로 판매할 때의 가격

재화나 용역에 대해 상대적인 독립판매가격을 기초로 거래가격을 배분

할인의 경우 거래가격 배분

<사례> 갑에게 재화 A, B, C를 CU36판매

기업의 판매가격 정책은 다음과 같음

(정책1)

	각각 판매시
상품 A	9
상품 B	11
상품 C	20
합계	40

(정책2)

	묶음으로 판매시
상품 A 와 B	16
상품 C	20
합계	36

➡ 가격배분: 상품C CU20, 상품 A $CU7.2(=16 \times 9/20)$, 상품 B $CU8.8(=16 \times 11/20)$

독립가격이 관찰가능하지 않을 경우

독립판매가격의 추정방법	
2010 1차 ED	2011 2차 ED
1. 시장 접근법 2. 원가+이윤 접근법	1. 시장접근법 2. 원가+이윤 접근법 3. 잔여접근법

✓ 잔여접근법

재화 A, B, C의 거래가격 CU200

A와 B의 독립판매가격은 각각 CU 100, CU70. C의 독립판매가격은 알 수 없음.

A: 100

B: 70

C: ?

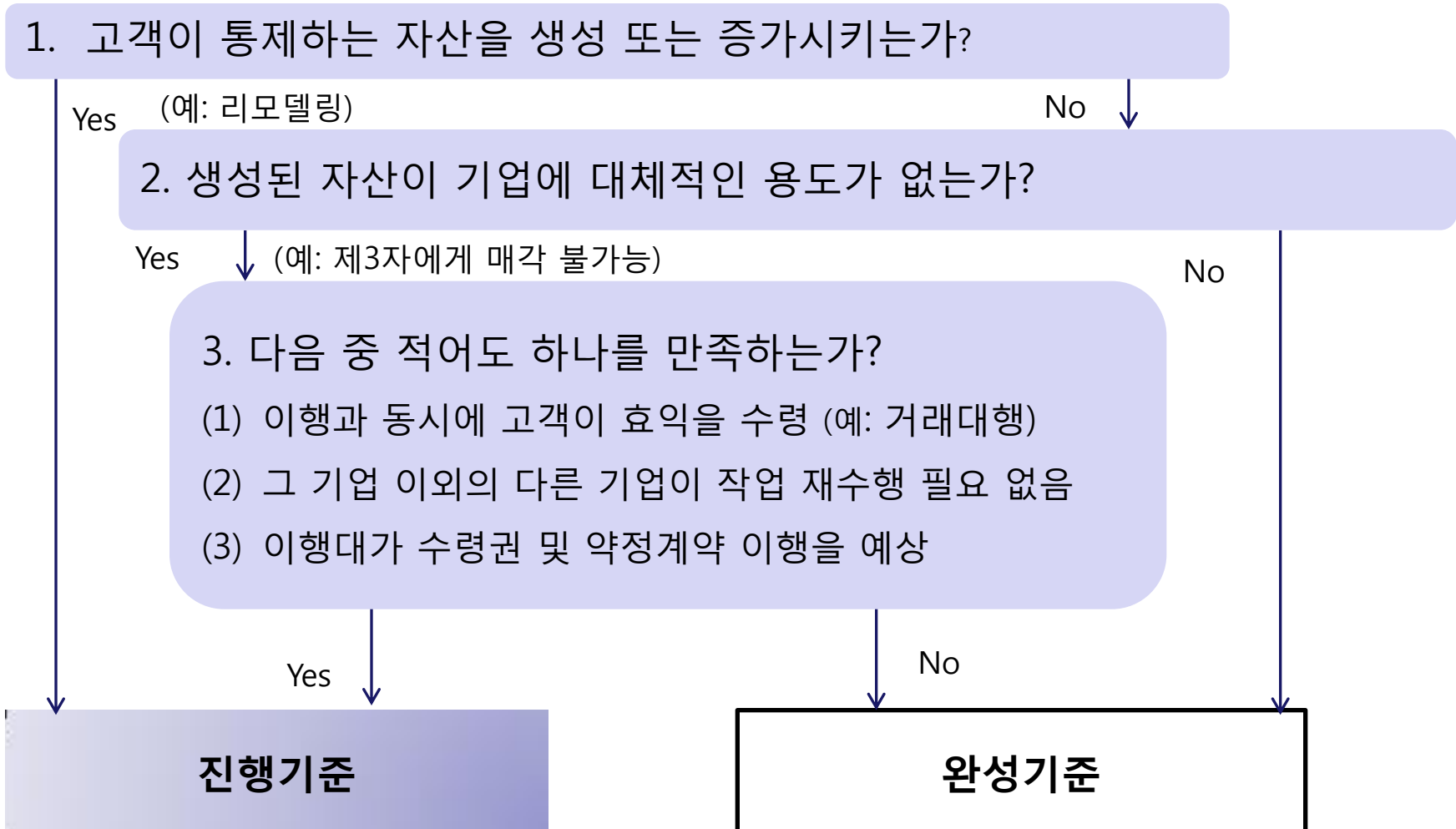
이행의무 충족시 수익 인식

- ✓ 고객에게 약속된 재화나 용역을 이전함으로써 이행의무를 충족하며, 이 때 수익 인식
- ✓ 고객이 자산의 통제를 획득할 때 자산이 이전됨

통제(자산)이전 지표	
2010 1차 ED	2011 2차 ED
1. 대가지불의무 2. 법적소유권 3. 물리적 점유 4. 디자인과 기능이 고객에 특화	1. 대가지불의무 2. 법적소유권 3. 물리적 점유 4. [삭제] 5. 소유권과 관련된 위험과 보상 6. 고객이 자산을 수락

종합적
으로 판단

진행기준 vs. 완성기준



통제에 기반한 수익인식 방법의 단일화

통제에 기반한 단일의 원칙 적용으로 현행과 달리 수익인식 방법이 달라질 수 있음(기간에 걸쳐 충족되는 이행의무 vs 한 시점에 충족되는 이행의무)

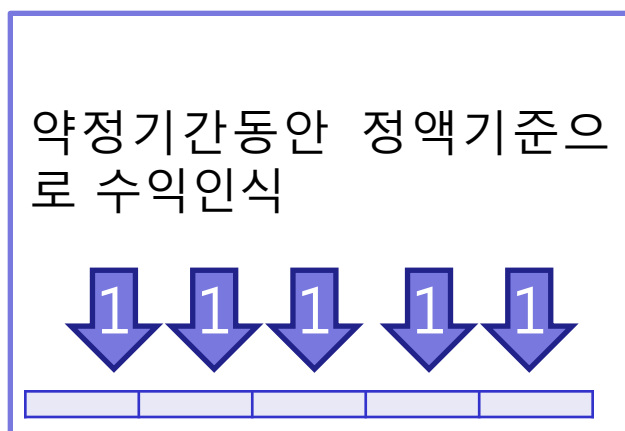
- 현행 IFRS는 재화의 수익인식요건과 용역의 수익인식요건을 달리 규정하고 있으나, 2차 ED에서는 통제(control)에 기반한 단일모형' 수익인식 방법(진행기준, 완성기준)을 규정
- 이에 따라 현행과 달리 이행의무의 성격에 따라 수익인식 방법 및 인식시기에 유의적인 영향이 있을 수 있음

완성기준의 예

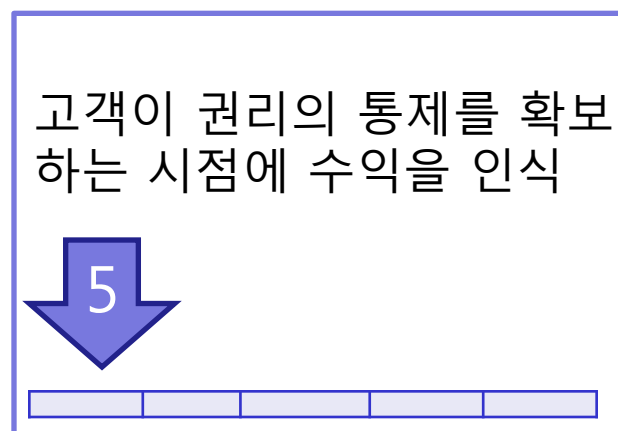
	현행 IFRS	2011 2차 ED
컨설팅 - 보고서 제출의무	진행기준	완성기준 적용해야 할 수도 있음
고객에 특화된 기계설비	진행기준	완성기준 적용해야 할 수도 있음

라이선스

현행 IFRS



2011 2차 ED



진행기준의 예: 선분양아파트공사

<사례>

취소불능계약 (기업이 아파트를 완성하지 못하는 경우에만 환불가능)

계약기간에 걸쳐 대가 지급

고객은 당 계약을 기초로 금융기관에서 융자가능

고객은 주요 구조요소 지정하지 못함

기업은 당해 아파트를 다른 고객에게 판매하지 못함(기업에 대체적인 용도 없음)

고객은 기업의 이행에 대해 지불 의무 (재화의 공정가치와 무관)

 수익인식: 진행기준

진행기준의 예: 기타

<사례>

- ✓ 고객을 대신하여 거래진행 업무 계약
 - ➡ 진행기준: 각 거래 진행과 동시에 고객이 효익을 누림
- ✓ 화물운송(인천->런던)
 - ➡ 진행기준: 이미 수행한 업무에 대해 재수행 의무 없음

수익인식 금액의 제한

수익인식 금액의 제한	
현행 IFRS	2011 2차 ED
신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우 수익 인식 불가	권리가 있을 것으로 합리적으로 확신하는 금액 내에서 수익 인식

<사례>

거래로 수령할 대가의 변동가능성이 매우 높음.

기업은 최소한 이 거래로 CU500을 수령할 것으로 합리적으로 확신

- ✓ 현행 IFRS에 의할 경우: 수익인식 불가
- ✓ 2011 2차 ED에 의할 경우: CU500까지 수익 인식

회수가능성(표시)

현행 IFRS	2011 2차 ED
기타비용으로 인식	회수가능성을 수익금액에 인접한 별도의 항목으로 반영
수익 100 매출원가 (80) 순이익 20 기타비용 (5) 법인세차감전이익 CU15	수익 100 신용위험효과 (3) 매출원가 (80) 순이익 17 기타비용 (2) 법인세차감전이익 CU15

계약원가

(1) 계약획득 증분원가

- 계약을 획득하지 않았더라면 발생하지 않을 원가 (계약과 직접관련성)
(예: sales commission)
- 자산인식요건: 회수가능성

(2) 계약을 이행하기 위한 원가

- 각 기준서의 자산 인식요건 충족시 인식 (예: 유형자산, 무형자산)
- 기타 자산 인식요건 (다음은 모두 만족시)
 - (1) 계약에 직접 관련성
 - (2) 미래 이행의무 충족 위한 자산을 증가
 - (3) 원가회수예상

계약원가

<사례> 기업은 5년 동안 정보기술데이터센터를 아웃소싱 받는 계약을 체결함

- 기업은 계약획득을 위하여 제3자에게 수수료 CU10,000을 지급함
- 기업은 용역제공 전에 고객의 시스템에 접속하기 위한 technology platform을 설계하고 구축함
- 고객은 매달 고정적으로 CU 20,000을 지급하기로 약속함
- Technology platform을 구축하기 위하여 최초 다음과 같은 원가가 발생함

회수가능시
자산

요건충족시
자산

요건충족시
자산

설계 용역	40,000
하드웨어	120,000
소프트웨어	90,000
데이터센터의 이송 및 검사	100,000
총 원가	CU350,000



유형자산
무형자산

계약원가

자산화되는 계약원가	
현행 IFRS	2011 2차 ED
계약체결전 계약원가 (1) 계약에 직접관련 (2) 개별적 식별가능 (3) 신뢰성있게 측정가능 (4) 계약체결가능성이 높음 *합리적으로 배분된 간접원가도 계약원가에 포함	계약획득 증분원가 • 계약에 직접 관련 • 원가회수예상 계약이행원가 (1) 계약에 직접 관련 (2) 미래 이행의무 충족 위한 자산을 증가 (3) 원가회수예상

채권과 계약부채

<사례>

1/1 계약체결

- ✓ 제품은 3월말에 이전하기로 함
- ✓ 1월말에 선급금 CU1,000 수령하기로 함

3/1 고객은 3월초에야 CU1,000지불

3/31 기업은 제품이전

1월 31일	(차) 채권	1,000	(대) 계약부채	1,000
3월 1일	(차) 현금	1,000	(대) 채권	1,000
3월 31일	(차) 계약부채	1,000	(대) 수익	1,000

계약자산과 채권

- 1월 1일 상품 X와 Y를 모두 이전할 경우, 대가 CU1,000을 수령계약
- X를 먼저 이전하고 X의 대가는 Y의 이전에 달려있음
- 즉, X와 Y를 모두 이전해야 대가를 수령할 수 있음
- 독립판매가격에 근거하여 X와 Y에 CU400과 CU600을 배분

X의 이전	(차) 계약자산	400	(대) 수익	400
Y의 이전	(차) 채권	1,000	(대) 계약자산	400
			수익	600

공시사항

현행 기준에서 요구하는 공시내용 보다 더 많은 정보(예, 고객과의 계약에 대한 정보, 유의적인 판단 및 판단의 변화에 대한 정보, 계약을 획득 및 이행하는 원가로 인식되는 자산)의 공시를 요구

감사합니다

